

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **A. G. C., a. s.,** zast. advokátkou JUDr. Janou Skácelovou, Jedovnická 8, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. ledna 2005, č. j. 29 Ca 298/2003 – 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. ledna 2005, č. j. 29 Ca 298/2003 – 27 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 11. 2002, č. j. 5628/2002/FŘ/130 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno III č. j. 84815/02/290511/6239 ze dne 16. 5. 2002, platební výměr, kterým byla podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, (dále jen ZDPH) vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2001 ve výši vlastní daňové povinnosti 208 793 Kč a na základě § 50 odst. 6 daňového řádu. Uvedeným rozhodnutím správce daně snížil daňovému subjektu na základě ukončeného vytýkacího řízení uplatněnou daň na vstupu o částku 190 900 Kč, když vyloučil z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty přijaté doklady - fa č. 39/2001 ze dne 15. 8. 2001, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 15. 8. 2001, fa č. 54/2001 ze dne 21. 9. 2001, datum uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2001, obě za provedené práce „Tepelný zdroj K3 úsek A“ dle smlouvy o dílo

č. 14/2/24/2001. Dále fa č. 40/2001 ze dne 15. 8. 2001, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 15. 8. 2001 a fa č. 53/2001 ze dne 31. 9. 2001, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 8. 2001, tyto za provedené práce Tepelný zdroj K3, úsek B, C, na základě smlouvy o dílo č. 14/2/25/2001. Dále fa č. 45/2001 ze dne 24. 8. 2001, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 24. 8. 2001, fa č. 46/2001 ze dne 3. 9. 2001, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 8. 2001 a fa č. 47/2001 ze dne 17. 9. 2001, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 8. 2001, všechny za dílčí práce na akci sanace sesuvu III. kategorie B. F. dle smlouvy o dílo č. 14/2/22/2001. A rovněž fa č. 48/2001 ze dne 14. 9. 2001, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 8. 2001 za zemní práce v lokalitě C v P., a. s., P., na základě objednávky ze dne 5. 8. 2001. Všechny uvedené faktury byly vystaveny společností R. s. r. o., B., a správce daně je vyloučil z důvodu, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele.

Krajský soud v Brně rozhodl o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2002, č. j. 5628/2002/FŘ/l30, jakož i předcházejícího prvostupňového rozhodnutí Finančního úřadu Brno III ze dne 16. 5. 2002, č. j. 84815/02/290511/6239 (platebního výměru), kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2001 ve výši vlastní daňové povinnosti 208 793 Kč (napadené rozhodnutí žalovaného zamítlo odvolání proti předchozímu citovanému prvostupňovému rozhodnutí) tak, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 11. 2002, č. j. 5628/2002/FŘ/130, zrušil pro vady řízení a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Krajský soud konstatoval, že zjištěním uvedených skutečností, zejména vyplývajících z výpovědi svědka J. K. správce daně splnil svoji povinnost uvedenou v § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, neboť prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Žalovaný pak uzavřel, že v daňovém řízení prokázal, že plátce uvedený na předmětných dokladech nebyl plátcem, který uskutečnil zdanitelné plnění. Šlo tedy o situaci, kdy podle tvrzení žalovaného nejenže žalobce neunesl konkretizovanou částí důkazních prostředků důkazní břemeno pro něj vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu, neboť listinnými důkazy neprokázal, že deklarované zdanitelné plnění přijal od dodavatele na účetních dokladech uvedeného, ale navíc to byl žalovaný, kdo ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokázal, že plátce uvedený na předmětných dokladech nebyl plátcem, který uskutečnil zdanitelné plnění. Nadto žalovaný ještě učinil závěr, že skutečnosti zjištěné v rámci důkazního řízení posoudil ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, podle nějž se při uplatňování daňových zákonů bere vždy v úvahu skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Žalovaný uzavřel, že v předmětném případě prokázal, že uskutečnění zdanitelného plnění zúčastněnými plátci bylo pouze předstíráno. Napadenému rozhodnutí žalovaného však chybí uvedení skutkových důvodů, z nichž by vyplývalo žalovaným tvrzené prokázání důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 a 2 odst. 7 daňového řádu (plátce uvedený na předmětných dokladech nebyl plátcem který uskutečnil zdanitelné plnění a uskutečnění zdanitelného plnění zúčastněnými plátci bylo pouze předstíráno). Žalovaný, ač tvrdí, že především na základě úředního záznamu o podání vysvětlení J. K. ze dne 27. 9. 2001 sepsaného před Městským ředitelstvím Policie ČR a časově prvé výpovědi tohoto svědka v rámci daňového řízení, unesl důkazní břemeno — prokázal, že společnost R., s. r. o., uskutečnění zdanitelného plnění žalobci pouze předstírala, nedoložil dostatečně, z jakého skutkového důvodu přisoudil těmto dvěma důkazům vyšší důkazní sílu než listinám předložených žalobcem a druhému výslechu svědka J. K., v jehož rámci svědek předchozí výpověď zásadně změnil. Chybí zde především úvahy o věrohodnosti

prvé zmiňované svědecké výpovědi (zjištění, zda např. svědek má vztah a jaký k žalobci a k šetřené věci, jaká je jeho rozumová a mravní úroveň, a to zejména s přihlédnutím ke srovnání prvé a druhé jeho výpovědi).

Stěžovatel z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.) nesouhlasí s názorem soudu o nedostatku skutkových důvodů, z nichž by vyplývalo prokázání důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu. Stručnou rekapitulací projednávaného případu lze konstatovat, že žalobce nárokoval vrácení nadměrných odpočtů z faktur vystavených společností R., s. r. o., kdy nadměrné odpočty za jednotlivé měsíce červen až listopad 2001 činily částky cca od 30 000 Kč do 203 000 Kč, celkem částku 673 000 Kč a základ daně částku přibližně 13,5 mil. Kč. Z písemných dokladů předložených žalobcem při vytýkacím řízení pak vyplývá, že společnost R., s. r. o., jako zhotovitel, měla podle smlouvy vykonávat kvalifikované práce, zpracovávat výrobní dokumentaci, vést stavební deník a další. Správce daně se obrátil dožádáním na správce daně místně příslušného dodavateli, který byl deklarován na fakturách. V rámci dokazování správce daně zjistil, zejména z výpovědí pana J. K. jako jednatele R., s. r. o., učiněných dne 27. 9. 2001 před Policií ČR a dne 22. 4. 2002 před správcem daně, že ve spolupráci se žalobcem vystavil deklarovaný dodavatel R., s. r. o., fiktivní faktury, tento fakt sám svědek výslovně potvrdil, společnost nevykonávala žádnou činnost, neměla zaměstnance ani stroje, ačkoliv svědek J. K. jako jednatel dodavatele podepsal pokladní doklady, žádnou hotovost nepřebral. Dožádaný správce daně provedeným místním šetřením u daňového subjektu R. s. r. o., zjistil, že u tohoto subjektu byly zjištěny podezřelé obchodní transakce, které byly prověřovány orgány činnými v trestním řízení na základě oznámení správce daně. Stěžovatel se pak v napadeném rozhodnutí na str. 5 podrobně zabýval obsahem třetí výpovědi J. K. učiněné dne 6. 5. 2002, kterou správce daně provedl k návrhu žalobce, ačkoliv již tohoto svědka jednou zákonným způsobem vyslechl (když daňový subjekt byl prokazatelně seznámen s faktem, že výslech bude proveden a k výslechu se nedostavil a nevyužil tak svého práva klást svědkům otázky). Konfrontace popisu průběhu řízení, obsahu provedených výpovědí téhož svědka (včetně podání vysvětlení před orgány Policie ČR) s obsahem následně učiněné výpovědi, tak jak jsou popsány v odůvodnění rozhodnutí, podle názoru stěžovatele zcela jednoznačně dokumentuje nevěrohodnost a účelovost této dodatečné výpovědi svědka. Žalobce tak v průběhu dokazování neunesl důkazní břemeno, když neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na dokladech, které při vytýkacím řízení předložil a to i přes to, že správce daně provedl rozsáhlé dokazování, když nezůstal jen u návrhů daňového subjektu, ale v zájmu stanovení daňové povinnosti v zákonné výši provedl další důkazy, neboť při dokazování není vázán jen návrhy daňového subjektu. Provedené důkazy dále prokázaly dostatečně nevěrohodnost, nesprávnost a neprůkaznost účetnictví žalobce, když faktury, které zahrnul do svého účetnictví a které měly prokazovat oprávnění nárokovat nadměrný odpočet, byly vystaveny jako fiktivní, neboť práce tak, jak byly na fakturách deklarovány, se neuskutečnily, když dodavatel neměl ani stroje, ani odborně kvalifikované zaměstnance v rozhodné době, když sám dodavatel ani tyto práce nezahrnul do daňového přiznání k DPH; učinil tak až dodatečně, ale ani on pak provedení prací v rámci daňového řízení ohledně jeho daňové povinnosti neprokázal. Pokud pak v rámci odůvodnění rozhodnutí učinil zmínku o posouzení zjištěných skutečností též podle § 2 odst. 7 daňového řádu, lze ji zřejmě označit za nadbytečnou, stěžovatel je však přesvědčen, že tato nadbytečnost nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel dále nemůže akceptovat závěry soudu, že stěžovatel nedoložil dostatečně, z jakého skutkového důvodu přisoudil dvěma důkazům (podání vysvětlení svědka K. ze dne 27. 9. 2001 před Policií ČR a časově prvé výpovědi tohoto svědka v rámci daňového řízeni) vyšší důkazní sílu než listinám předloženým žalobcem a druhému výslechu svědka K., v jehož rámci svědek předchozí

výpověď zásadně změnil. Nezanedbatelný je podle názoru stěžovatele i fakt (byť neuvedený výslovně, ale logicky vyplývající z celého průběhu řízení) časových návazností jednotlivých výpovědí, když před orgány Policie i při první výpovědi svědek vypověděl spontánně a shodně bez jakéhokoliv zastírání skutečností, či vyjádření pochybností. Požadavek soudu na zjištění rozumové a mravní úrovně svědka, zejména s přihlédnutím ke srovnání prvé a druhé jeho výpovědi a uvedení takových zjištění do odůvodnění rozhodnutí, považuje stěžovatel za nárok, které leží mimo hranice jemu vytyčené obecně platnými právními předpisy a který by v případě splnění mohl být i v rozporu s § 28 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí Krajského soudu v Brně a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z vyjádření ke kasační stížnosti podané žalobcem plyne, že tento účastník řízení zásadně nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že „práce tak, jak byly na fakturách deklarovány, se neuskutečnily, když se ani uskutečnit nemohly, když dodavatel neměl ani stroje, ani odborně kvalifikované zaměstnance v rozhodné době, když sám dodavatel ani tyto práce nezahrnul do svého daňového přiznání k DPH (učinil tak až dodatečně, ale ani on pak provedení prací v rámci daňového řízení ohledně jeho daňové povinnosti neprokázal). V průběhu daňového řízení bylo jednoznačně prokázáno, že práce, které byly předmětem smluvního vztahu žalobce se společností R., s. r. o. provedeny byly. Žalovaný resp. stěžovatel tuto skutečnost nijak nezpochybnil ani v daňovém řízení, ani v řízení před soudem. Až dosud pouze uvádí, že měl v pochybnostech, že tyto práce byly provedeny deklarovaným dodavatelem, resp. má zato, že prokázal, že deklarovaný dodavatel tyto práce neprovedl. Tvrdí-li stěžovatel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, pak by to tedy znamenalo, že žalobce neprokázal, že osoby, které práce provedly, byly ve vztahu k deklarovanému dodavateli. S odkazem na nález Ústavního soudu IV. US 402/99 však považuje žalobce za nepřípustné, aby po daňovém subjektu bylo požadováno provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. Žalobce tedy s ohledem na shora uvedené navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce podal dne 26. 9. 2001 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2001, ve kterém vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 17 893 Kč. Správce daně I. stupně výzvou podle § 43 daňového řádu č. j. 149108/01/290511/6239 ze dne 3. 10.2001 doručenou dne 9. 10. 2001 vyzval žalobce k prokázání správnosti vykázané vlastní daňové povinnosti předložením soupisu daňových dokladů, veškerých daňových dokladů na vstupu i na výstupu a k předložení i ostatních dokladů souvisejících s tímto zdaňovacím obdobím. Souběžně probíhalo vytýkací řízení se stejným předmětem prověřování ke zdaňovacím obdobím červen a červenec 2001, v rámci nichž byl s žalobcem (místopředsedou představenstva žalobce) dne 10. 9. 2001 sepsán protokol o ústním jednání č. j. 139704/01/290511/6239, tedy k vytýkacímu řízení za zdaňovací období červen a červenec 2001. K otázce správce daně, s kým za společnost R. s. r. o., uzavíral smlouvy, odpověděl žalobce, že s jednatelem podle obchodního rejstříku panem Ch., společnost pro něj provádí pomocné zednické a zemní práce. Tyto byly uhrazeny panu Ch. v hotovosti. Dle dále předložených dokladů fa č. 39/2001 ze dne 15. 8. 2001 společnost R., s. r. o., předala předmět plnění vyplývající ze smlouvy č. 14/2/24/2001 – akce Tepelný zdroj K3 Š. – trasa A v celkové ceně 522 900 Kč, z toho DPH 24 900 Kč, a dle faktury č. 54/2001 v celkové ceně 1 008 000 Kč, z toho DPH 48 000 Kč. Předmětem citované smlouvy ze dne 24. 4. 2001 ve znění dodatku č. 1 ze dne 5. 7. 2001 jsou veškeré zemní práce, bourací práce, pomocné práce na stavbě „Tepelný zdroj K3, A., Š. - oprava části vnějších tepelných rozvodů (úsek A)“. Dle čl. V. cit. smlouvy je oprávněním k fakturaci pro zhotovitele odsouhlasený dílčí protokol o převzetí prací. K žádné faktuře protokol dle

ujednání ve smlouvě předložen nebyl. V čl. VII. jsou sjednány vzájemné povinnosti objednatele a zhotovitele (pro zhotovitele povinnost dodržování pořádku a odvoz odpadu, bezpečnostních a požárních předpisů a vnitřních předpisů objednatele, které mu budou před zahájením prací předány). Dle čl. X. zhotovitel povede na stavbě stavební deník. Tři pracovní dny předem vyzve písemné objednatele k prověření prací a dodávek, které budou další stavební činností zakryty. V čl. XII. zhotovitel potvrzuje, že disponuje takovými. kapacitami a odbornými znalostmi, které jsou k provedení díla nezbytné. V rámci provedeného řízení nebyly předloženy žádné doklady prokazující ve smlouvě uvedená ujednání.

Dle fa č. 40/2001 ze dne 15. 8. 2001 a předávacího protokolu z téhož dne uvedený dodavatel R. předal předmět plnění vyplývající ze smlouvy o dílo č. 14/2/25/2001 ze dne 24. 4. 2001 a dodatku č. I ze dne 5. 7. 2001 - akce Tepelný zdroj K3 Š. - trasa B, C, v celkové ceně 241 500 Kč, z toho DPH 11 500 Kč, a to demontáž stávajících stavebních konstrukcí, odvoz betonu na mezideponii, bourání stavebních betonových konstrukci, bourání vstupů do panelových domů a demontáž kompenzačních jímek, a dle fa č. 53/2001 ze dne 21. 9. 2001 práce v celkové ceně 892 500 Kč, z toho DPH 42 500 Kč. Předmětem cit. smlouvy dle čl. II jsou veškeré zemní práce, bourací práce, pomocné práce na stavbě „Tepelný zdroj 1(3, A., Š. - oprava části vnějších tepelných rozvodů (úseky B, C)“. Dle čl. V. je pro zhotovitele oprávněním .k fakturaci odsouhlasený dílčí protokol o převzetí prací. Protokol byl předložen pouze k fa č. 40/2001. V čl. VII. jsou sjednány vzájemné povinnosti objednatele a zhotovitele (pro zhotovitele povinnost dodržování pořádku a odvoz odpadu, bezpečnostních a požárních předpisů a vnitřních předpisů objednatele, které mu budou před zahájením prací předány). Dle čl. X. zhotovitel povede na stavbě stavební deník. Tři pracovní dny předem vyzve písemně objednatele k prověření prací a dodávek, které budou další stavební činností zakryty. V čl. XII. zhotovitel potvrzuje, že disponuje takovými kapacitami a odbornými znalostmi, které jsou k provedení díla nezbytné. V rámci provedeného řízení nebyly předloženy žádné doklady prokazující ve smlouvě uvedená ujednání. Předložený předávací protokol je sepsán v B., ačkoliv ze smlouvy o dílo vyplývá, že objednatel (žalobce) dílo převezme podpisem zápisu o předání a převzetí v místě provádění díla na písemnou výzvu zhotovitele.

Dle fa č. 45/2001 ze dne 24. 8. 2001 uvedený dodavatel fakturuje na základě smlouvy o dílo č. 14/2/22/2001 - akce sanace sesuvu III. Kategorie B. F. dílčí práce v celkové ceně 341 250 Kč, z toho DPH 16 250 Kč, dle fa č. 46/2001 ze dne 3. 9. 2001 dílčí práce v celkové ceně 325 500 Kč, z toho DPH 15 500 Kč, dle fa č. 47/2001 ze dne 17. 9. 2001 dílčí práce v celkové ceně 309 750 Kč, z toho DPH 14 750 Kč. Předmětem cit. smlouvy ze dne 5. 7. 2001 je provedení veškerých svislých a vodorovných konstrukcí a práce a dodávky HSV na uvedené stavbě. Dle čl. VII. odst. 4 je zhotovitel povinen vést stavební deník, dle odst. 6 dodržovat na staveništi pořádek, zabezpečit je proti vstupu nepovolaných osob a provádět čištěni příjezdové komunikace. Dle odst. 7 je povinen přizvat zástupce investora ke kontrole prací a zabudovaného materiálu, které budou při dalším postupu zakryty, a to nejméně 3 dny předem zápisem do stavebního deníku. Dle odst. 11 doloží doklad o sjednaném pojištění na stavební Činnosti v souvislosti s uvedenou stavbou. Dle oddílu „Platební podmínky“ odst. 1 zhotovitel bude vystavovat měsíční dílčí faktury, jejichž nedílnou součástí bude soupis provedených prací potvrzený stavbyvedoucím a odsouhlasený zástupcem investora. V rámci provedeného řízení nebyly předloženy žádné doklady prokazující ve smlouvě uvedená ujednání.

Dle fa č. 48/2001 ze dne 14. 9. 2001 uvedený dodavatel fakturuje zemní práce na základě objednávky ze dne 5. 8. 2001 v celkové ceně 367 500 Kč, z toho DPH 17 500 Kč, v lokalitě C v P. a. s. P. Z uvedené objednávky č. 200 1/28 vyplývá, že daňový subjekt

objednává práce na akci - realizace zemních prací v lokalitě C v P. a. s. P., nezapažených odkopávek, hor. 3-1000 m3 pro provedení zkrácení těsnící podzemní stěny, včetně hrnutí daného výkopu v lokalitě. Fakturace bude provedena na základě předávacího protokolu. Žádný protokol doložen nebyl.

Správce daně zaslal dožádání správci daně příslušnému společnosti R. s. r. o. k prověření příslušných daňových dokladů vystavených touto společností. Dožádaný správce daně sdělil, že v rámci již provedených místních šetření u této společnosti byly zjištěny podezřelé obchodní transakce, které vedly správce daně již dne 14. 2. 2001 k podání Policii ČR ve věci podezření ze spáchání trestného činu krácení daně, které bylo postupně doplňováno. Dne 27. 9. 2001 byl na Městském ředitelství Policie ČR v Brně sepsán s jednatelem společnosti R. s. r. o. J. K. úřední záznam o podání vysvětlení ve věci týkající se této společnosti. Pan K. vypověděl, že koncem roku 2000 jej navštívil pan. Ch. s návrhem na převedení společnosti R. s. r. o. na jeho osobu. Doklady o převodu společnosti byly podepsány v prosinci roku 2000, účetnictví ani razítko v té době nepřevzal, dispoziční právo k účtu bylo převedeno až v květnu nebo červnu 2001. Společnost nevyvíjela žádné aktivity. Koncem června nebo začátkem července obdržel vzkaz od pana Ch., že se má dostavit do sídla daňového subjektu. Při jednání mu bylo sděleno, že je třeba podepsat nějaké faktury za společnost R. s. r. o. Jednalo se o fiktivní faktury, které podepsal, dále předávací protokoly a snad nějaké smlouvy, rovněž příjmové a výdajové doklady. Společnost R. s. r. o. žádné práce neprováděla a rovněž neobdržela finanční prostředky uvedené na fakturách. Razítko obdržel od pana Ch. někdy v červnu 2001. Účetnictví společnosti v době výpovědi nikdo nevedl. Přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2001 podala společnost dne 7. 1. 2002 a neuvedla v něm žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění. Dne 22. 1. 2002 poslal správce daně daňovému subjektu další výzvu podle § 31 odst. 9 daňového řádu č. j. 7169/02/290540/6344 k předložení veškerých důkazních prostředků a k prokázání skutečností, které uvedl v daňovém přiznání za zdaňovací období červen - září 2001. Na základě této výzvy byl se žalovaným dne 26. 2. 2002 sepsán protokol o ústním jednání č. j. 28397/02/290540/6344, ve kterém daňový subjekt specifikoval provádění, prací na jednotlivých zakázkách. Protože daňový subjekt dokládal přijetí deklarovaného zdanitelného plnění pouze listinnými důkazy, předvolal správce daně k výslechu jednatele společnosti R. s. r. o. J. K. Oznámení o výslechu svědka převzal žalobce dne 16. 4. 2002, k jednání se však nedostavil. Do protokolu o ústním jednání č. j. 66985/02/290540/3150 ze dne 22. 4. 2002 svědek sdělil, že v roce 2001 společnost R. s. r. o. nevykonávala žádné činnosti, neměla žádné odběratele a žádné dodavatele. Společnost zastupoval pouze on jako jednatel a před finančním úřadem pan D. Faktury pro daňový subjekt pouze podepisoval, byly připraveny v kanceláři daňového subjektu. Pro daňový subjekt společnost nevykonávala žádné služby, práce ani materiál nedodávala, neměla žádné zaměstnance ani žádnou techniku, se kterou by mohla provádět jakékoliv práce. Jednatel sám byl v roce 2001 zaměstnán ve firmě F. I. Rovněž nepřebral peníze za úhradu faktur, ačkoliv podepsal pokladní doklady. Správce daně I. stupně po zhodnocení všech důkazů dospěl k závěru, že daňový subjekt předloženými listinnými důkazy neprokázal, že zdanitelné plnění přijal od deklarovaného dodavatele, když ten před Policií ČR i správcem daně shodně vypověděl, že žádnou činnost neprováděl. O seznámení s výsledkem vytýkacího řízení sepsal správce daně s žalobcem dne 6. 5. 2002 protokol o ústním jednání č.j. 76167/02/290540/3150. Na základě požadavku žalobce a svědka byl se svědkem za účasti žalobce sepsán dne 14. 5. 2002 další protokol o ústním jednání č. j. 83173/02/290540/3150. Svědek uvedl, že při výpovědi dne 22. 4. 2002 se uvedené skutečnosti týkaly společnosti A. G. s. r. o. K otázce správce daně, zda ostatní skutečnosti uvedené v protokolu ze dne 22. 4. 2002 jsou pravdivé, nedošlo k žádné jiné záměně, svědek odpověděl „Ne, k jiné záměně nedošlo, ostatní skutečnosti, které jsou uvedeny v protokolu ze

dne 22. 4. 2002 jsou pravdivé. Skutečnosti uvedené v protokolu se týkaly společnosti s ručením omezeným.“. K otázce, jak vysvětlí odpověď ze dne 22. 4. 2002, že společnost R. nevykonávala v roce 2001 žádné činnosti, neměla žádné odběratele ani dodavatele, sdělil, že špatně pochopil otázku. K otázce, jaké činnosti tedy společnost vykonávala pro daňový subjekt, sdělil, že se jednalo o pomocné stavební práce na Š., J., D. a v B. Na dotaz, kdo uvedené práce vykonával, odpověděl, že práce vykonávaly osoby zprostředkované, jednalo se o pracovníky, kteří uvedenou činnost vykonávali na základě živnostenských listů. Jednalo se o tři osoby, které však nebyl schopen jmenovat. Součástí prací nebyla dodávka materiálů, jednalo se pouze o zprostředkování těchto pracovníků. V roce 2001 společnost neměla žádné zaměstnance. Pracovníci, kteří příslušné práce vykonávali, byli smluvně vázáni ke společnosti R. s. r. o. K dotazu, zda práce byly prováděny i za pomoci strojní techniky, odpověděl, že se jednalo pouze o ruční práce, žádná technika se nepoužívala. K otázce, kdo zajišťoval odvoz suti z bouracích prací, případně zeminy z výkopových prací, sdělil, že společnost toto nikdy neprováděla. Stavební dozor zajišťoval daňový subjekt, který rovněž vedl stavební deník. Jednatel společnosti R. s. r. o. jezdil pouze nepravidelně na kontroly. K účetnictví společnosti vypověděl, že se nachází na adrese Z. 4 a obsahuje pouze faktury vydané pro daňový subjekt. Na závěr pak uvedl, že faktury za uvedené práce byly sepsány, ale byly špatně čitelné. Z tohoto důvodu sekretářka daňového subjektu přepisovala faktury na základě požadavku společnosti R. s. r. o. Faktury svědek následně orazítkoval a podepsal, práce byly provedeny tak, jak je fakturováno. Veškeré práce byly daňovým subjektem uhrazeny a následně hotovost vyplácel svým dodavatelům. K otázce správce daně, zda má doklady na svoje dodavatele, sdělil, že nemá. Dožádaný správce daně pak sdělil, že společnost R. s. r. o. podala dne 4. 6. 2002 dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2001, v němž přiznala na výstupu DPH z faktur vystavených pro daňový subjekt. Správce daně zahájil s uvedenou společností k tomuto daňovému přiznání vytýkací řízení, po jehož skončení dospěl k závěru, že společnost deklarované zdanitelné plnění neuskutečnila a DPH tedy nebyla akceptována.

Kasační stížnost je důvodná.

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném ke dni vydání správního rozhodnutí v ustanovení § 2 odst. 2 písm. i) definuje pro účely tohoto zákona daňovou povinnost jako vlastní daňovou povinnost nebo nadměrný odpočet, přičemž pod vlastní daňovou povinností je třeba rozumět převýšení daně na výstupu nad odpočtem daně za příslušné zdaňovací období /§ 2 odst. 2 písm. g)/ a nadměrným odpočtem převýšení odpočtu daně nad daní na výstupu za příslušné zdaňovací období /§ 2 odst. 2 písm. h)/. Daňová povinnost tedy vyjadřuje vztah plátce daně z přidané hodnoty ke státnímu rozpočtu za určité zdaňovací období, jehož obsahem může být buď povinnost plátce příslušnou vyměřenou daň odvést nebo právo plátce daně na vrácení nadměrného odpočtu.

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Důvodem pro podání kasační stížnosti z dalšího důvodu, a to podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud k této na druhém místě uvedené otázce konstatuje, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním ani v občanském soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je proto věcí judikatury a právní nauky. Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považuje takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Mezi další důvody nesrozumitelnosti rozhodnutí soudu patří i skutečnost, že rozhodnutí zkoumá správní úkon z jiných než žalobních důvodů (nejedná-li se o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), že výrok je v rozporu s odůvodněním, že rozhodnutí neobsahuje vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo že jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

V daném případě stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozsudku v závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, kterému krajský soud vytkl nedostatek skutkových důvodů rozhodnutí stěžovatele. Tento nedostatek krajský soud vidí v neodůvodnění komparace a přisouzení různé důkazní síly posuzovaných důkazů především z pohledu absence úvah o věrohodnosti svědecké výpovědi J. K. (vztah svědka k žalobci a šetřené věci, jeho rozumová a mravní úroveň).

V projednávané věci Nejvyšší správní soud shledal, že z celého řízení před správními orgány obou stupňů zcela jasně vyplývá, jaký je vztah svědka k žalobci a šetřené věci.

Dokazování v daňovém řízení je speciálně upraveno v § 31 daňového řádu, z nějž je pro danou věc klíčový odst. 2: Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Dle odst. 4 jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Dle odst. 8 správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Ve smyslu odst. 9 daňový subjekt prokazuje všechny

skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Dle § 8 odst. 1 daňového řádu každý je povinen vypovídat jako svědek nebo osoba přezvědná o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkajících se jiných osob, pokud jsou mu známy; musí vypovídat pravdivě a nic nesmí zamlčet. Správce daně může svědkovi nebo osobě přezvědné uložit, aby se dostavil osobně k podání výpovědi. Ve smyslu § 28 odst. 2. daňového řádu, upravující předběžnou otázku, platí, že správce daně si nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebo o osobním stavu občana.

Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného; to je podstata zásady volného hodnocení důkazů. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by soud měl zcela na výběr, které důkazy vyhodnotí a které nikoli, resp. o které opře své skutkové závěry a které opomene. To samozřejmě neznamená, že by byl soud povinen veškerým důkazním návrhům vyhovět. Pokud jim však soud nevyhoví, musí dostatečným způsobem vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl, resp. pokud je provedl, proč je nepřevzal za základ svých skutkových zjištění. Povinností soudu v řízení o žalobě je přezkoumat rozhodnutí v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek /§ 75 odst. 2 s. ř. s. (5 Afs 147/04)/.

Požadavek krajského soudu na hodnocení mravní a rozumové úrovně svědka není zákonným požadavkem, uloženým stěžovateli daňovým řádem, proto mu nelze vyhovět ze strany stěžovatele, ani ze strany správce daně prvního stupně a nelze to po nich spravedlivě žádat.

Nedostatek skutkových důvodů rozhodnutí stěžovatele, spočívající v komparaci a přisouzení různé důkazní síly posuzovaných důkazů především z pohledu absence úvah o věrohodnosti svědecké výpovědi J. K., je nedůvodný. Ze správního spisu i z obou napadených správních rozhodnutí lze vyčíst, že věrohodnost svědeckých výpovědí svědka K. hodnocena byla, také porovnání důkazních prostředků je zřetelné (s. 4-6 rozhodnutí). Lze tedy uzavřít, že rozhodnutí stěžovatele není nepřezkoumatelné. Pokud by na tuto konstrukci Nejvyšší správní soud přistoupil, rozhodl by v rozporu s konstantní judikaturou Ústavního soudu o přepjatém formalismu.

Nejvyšší správní soud za těchto okolností konstatuje, že shledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu pro nepřezkoumatelnost ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozhodnutí krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení (§ 110 s. ř. s.). V dalším řízení se krajský soud zaměří na nápravu vytýkaného pochybení, tedy věc meritorně projedná ve smyslu žalobních bodů.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud stupně pojedná v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. května 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu